

固定资产折旧新政 产生的暂时性差异处理阐释

傅 樵, 刘佳慧

(重庆理工大学会计学院, 重庆 400054)

【摘要】2014年10月,财政部与国家税务总局联合发布了《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号),该文件的执行使得采用新折旧政策的企业在固定资产的账面价值与计税依据上产生暂时性差异。本文将探讨企业如何对该暂时性差异进行会计处理以及如何填报企业所得税纳税申报表,进行企业所得税汇算清缴。

【关键词】固定资产; 加速折旧; 暂时性差异; 所得税

一、问题的提出

2014年10月,财政部与国家税务总局联合发布了《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号),对有关完善固定资产加速折旧企业所得税政策问题进行了明确。该政策的实施在缓解企业短期资金链压力、盘活企业现金流、助推企业主动进行技术设备的更新换代、加快企业科技研发创新、促进新产品的研究和开发、提升公司未来核心竞争力等方面有着积极的作用。

但是,该折旧新政的发布在2014年10月,政策的执行却是从2014年1月1日起开始,而根据现行会计准则的要求,企业固定资产折旧方法一经选定,不得随意变更。而我国所得税会计采用了资产负债表债务法,要求企业从资产负债表出发,通过比较资产负债表上列示的资产、负债,按照企业会计准则确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,对于两者之间的差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,同时确认相关的递延所得税资产和递延所得税负债,并在此基础上确定每一个会计期间利润表中的所得税费用。因此折旧新政的执行,必然在即将到来的2014年企业所得税汇算清缴、申报以及相应的会计处理等方面,为企业带来影响。

二、允许一次性计入当期费用的固定资产处理

1. 会计处理。根据新政策的规定:所有行业企业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产,以及所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备,单位价值不超过100万元的固定资产,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税额时扣除,不再分年度扣除。

例1:某企业2013年6月购入60台办公用电脑,每台价值3 000元,预计使用年限5年,净残值率3%,该企业会

计上采用平均年限法计提折旧。2013年计提折旧17 460元,2014~2017年这四年的折旧额都一样,其折旧额为34 920元,2018年折旧额为17 460元。根据新政策,申报2014年所得税时,可以将剩余的固定资产价值全额计入2014年当年的成本费用在所得税前扣除,从而带来暂时性差异。对该暂时性差异确认以及相应的递延所得税的处理如下:

2014年末该固定资产的账面价值为127 620元。根据新规定,该项固定资产的账面价值可以全额计入2014年当年的成本费用在所得税前扣除,产生暂时性差异127 620元。其会计处理为:

借:所得税费用	31 905(127 620×25%)
贷:递延所得税负债	31 905

2015年该固定资产的账面价值为92 700元,大于其计税基础,应确认与其相关的递延所得税负债23 175元。但递延所得税负债的期初余额为31 905元,当期应转回原已确认的递延所得税负债8 730元(31 905-23 175)。账务处理如下:

借:递延所得税负债	8 730
贷:所得税费用	8 730

2016年、2017年的会计处理与2015年一样。

2018年该批固定资产到期处置,将固定资产的账面价值转入“固定资产清理”账户。处理该批固定资产的会计处理为:

借:固定资产清理	5 400
贷:固定资产	5 400

同时也应确认与其相关的递延所得税负债1 350元,但递延所得税负债的期初余额为5 715元。当期应转回递延所得税负债4 365元。

借:递延所得税负债 4 365
 贷:所得税费用 4 365
 具体计算见表1。

表1 一次性计入成本费用的暂时性差异计算表

单位:元

	2013年	2014年	2015年	2016年	2017年	2018年
实际成本	180 000	180 000	180 000	180 000	180 000	180 000
当年会计折旧	17 460	34 920	34 920	34 920	34 920	17 460
累计会计折旧	17 460	52 380	87 300	122 220	157 140	174 600
账面余值	162 540	127 620	92 700	57 780	22 860	5 400
计税基础	162 540	0	0	0	0	0
暂时性差异	0	127 620	92 700	57 780	22 860	5 400
递延所得税 负债余额	0	31 905	23 175	14 445	5 715	1 350

2. 企业所得税纳税申报处理。企业进行2014年所得税汇算清缴时,上述固定资产折旧的抵减额为34 920元,执行新政策后,上述固定资产的剩余价值可全部计入成本费用一次性扣除,因此,应纳税调减127 620元。进行所得税纳税申报时,按照国家税务总局新发布的《企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》进行填报,在A105801《固定资产加速折旧、扣除明细表》第11行填写一次性扣除的固定资产相关数据,在第14列、第18列分别填写一次性扣除的金额162 540元,第17列填写会计账册上的折旧额,即34 920元;在A105800《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》第6行第7列填写162 540元,来反映采用折旧新政策后所带来的会计利润调减金额,在第10列“调整原因”填写“B、折旧方法”。

由于2014年在企业所得税汇算清缴申报时将上述固定资产价值一次性计入成本费用进行了扣除,因此2015~2018年会计账上的固定资产折旧就不能进行税前抵扣,需要进行纳税调增处理,即2015~2017年分别纳税调增34 920元,2018年纳税调增17 460元,分别在纳税申报表中的相应栏次进行填报。

三、加速折旧的固定资产处理

1. 会计处理。根据新政策的规定:对生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业等6个行业的企业2014年1月1日后新购进的固定资产,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

例2:某生物药品制造企业2014年2月5日购入价值300万元的固定资产,预计使用年限10年,净残值率5%,会计上采用平均年限法折旧。

根据新政策的规定,该企业采用了缩短折旧年限的方法,将折旧年限由10年缩短为6年,下文分析企业会计上的处理和依据新规定采用缩短折旧年限法将对该固定

资产的账面价值和采用新政策计税基础所产生差异的相应会计处理。

2014年末该固定资产的账面价值为2 762 500元。根据新规定,该项固定资产采用缩短折旧年限法计提折旧,在2014年末该固定资产的计税基础为2 604 166.67元,产生暂时性差异158 333.33元。其会计处理为:

借:所得税费用 39 583.33
 贷:递延所得税负债 39 583.33

同理,在该固定资产的使用年限内,每年年末的会计处理如下所示。

2015年末的会计处理为:

借:所得税费用 47 500
 贷:递延所得税负债 47 500

2016~2019年末的会计处理与2015年末的一样。

2020年该固定资产的账面价值为1 052 500元,大于其计税基础150 000元,应确认与其相关的递延所得税负债225 625元。但递延所得税负债的期初余额为277 083.3元,当期应转回原已确认的递延所得税负债51 458.3元。账务处理如下:

借:递延所得税负债 51 458.3
 贷:所得税费用 51 458.3

同理,2021年末的会计处理为:

借:递延所得税负债 71 250
 贷:所得税费用 71 250

2022年末的会计处理为:

借:递延所得税负债 71 250
 贷:所得税费用 71 250

2023年末的会计处理为:

借:递延所得税负债 71 250
 贷:所得税费用 71 250

2024年该固定资产停止使用。转入清理时的会计处理为:

借:固定资产清理 150 000
 贷:固定资产 150 000

同时也应确认与其相关的递延所得税负债。期初递延所得税负债余额为11 875元,但递延所得税负债的期末余额为0。当期应转回递延所得税负债11 875元。

借:递延所得税负债 11 875
 贷:所得税费用 11 875

具体计算见表2。

2. 企业所得税纳税申报处理。与前面一次性计入成本费用扣除的固定资产相类似,采用加速折旧的固定资产由于税法与会计的差异而带来的暂时性差异,也需要将相应的调整差额分别填报在《固定资产加速折旧、扣除明细表》、《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》中。即2014年纳税调减15.83万元,2015~2019年各年分别纳税

表 2

单位:元

	2014年	2015年	2016年	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年	2023年	2024年
实际成本	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
会计当年折旧	23.75	28.50	28.50	28.50	28.50	28.50	28.50	28.50	28.50	28.50	4.75
累计会计折旧	23.75	52.25	80.75	109.25	137.75	166.25	194.75	223.25	251.75	280.25	285.00
账面余值	276.25	247.75	219.25	190.75	162.25	133.75	105.25	76.75	48.25	19.75	15.00
税法当年折旧	39.58	47.50	47.50	47.50	47.50	47.50	7.92	0	0	0	0
税法累计折旧	39.58	87.08	134.58	182.08	229.58	277.08	285.00	285.00	285.00	285.00	285.00
计税基础	260.42	212.92	165.42	117.92	70.42	22.92	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00
累计暂时性差异	15.83	34.83	53.83	72.83	91.83	110.83	90.25	61.75	33.25	4.75	0.00
递延所得税负债余额	3.95	8.70	13.45	18.20	22.95	27.70	22.555	15.43	8.305	1.18	0

调减 19 万元,2020 年纳税调增 20.58 万元,2021~2023 年各年分别纳税调增 28.50 万元,2024 年纳税调增 4.75 万元。

四、折旧新规对企业的影响

1. 增加现金流,盘活现金流。单位价值不超过 5 000 元的固定资产可作为成本费用一次性在所得税前扣除,可以不用马上交税,因此增加了企业较多的现金流量,盘活了现金流,企业的现金负担少了很多。对符合规定行业的固定资产,缩短折旧年限,也能够增加企业的现金流,在短期内可以缓解企业的资金压力,由于加速折旧法可以使企业在固定资产投入使用的前期计提较多的折旧,从而会降低税前利润,在税法许可的情况下,企业可以少纳一部分所得税。虽然在固定资产使用的后期,由于计提折旧的金额减少,会增加企业的税前利润,从而增加企业的税负,但从纳税时间上来看,企业推迟了纳税时间,相当于政府向企业提供了一笔无息贷款,对于特定行业购进数额较大的固定资产的企业来说增加了现金流。从宏观上来说,该项新规定减轻了企业前期的纳税负担,缓解了企业资金压力,增强了企业活力,进一步促进我国经济的发展,有助于在稳定当前经济的同时,促进经济进一步发展。

2. 只影响税法上的所得税,不影响会计中所得税的相关处理。单位价值低于 5 000 元的固定资产可作为成本费用一次性在所得额前扣除以及对符合行业规定的固定资产缩短折旧年限,这不仅有利于中小企业的发展,对上市公司来说也是非常好的消息。新规定并不会对企业利润产生影响,该规定影响的只是税法上的所得税,而不影响会计中所得税相关的处理。同时对于会计中固定资产的确认没有影响。在新政策背景下,企业不应该根据新政策的出台而调整折旧政策,调整资产的确认。关于固定资产的确认、使用年限和折旧方式应以企业会计准则为基础进行确认。

3. 获得资金的时间价值。将单位价值不超过 5 000 元的固定资产作为成本费用一次性在所得额前扣除以及对

符合行业规定的固定资产缩短折旧年限,使得企业所得税延迟缴纳。企业获得了较多的资金时间价值,相当于税务机关给了企业一笔无息贷款。

4. 对社会经济的影响。目前,日本、美国等经济发达国家都在逐步鼓励企业采用加速折旧法计提固定资产折旧。究其原因,在于目前世界科学技术发展日新月异,固定资产由技术更新带来的无形损耗已经大大超过了其使用中的磨损带来的有形损耗。加速折旧法不仅充分考虑了无形损耗对固定资产价值的减损,还可以使企业尽快收回固定资产投资,从而加快企业固定资产更新的速度,提高社会生产能力。加速折旧政策这一政策杠杆将促使企业更积极地进行固定资产投资、更新技术设备。企业提质增效了,国家的经济也就提质增效了。

5. 不利的影 响。固定资产折旧新政策虽然通过加速折旧为企业带来了资金时间价值,但也会造成企业前期的成本费用加大,特别是一 次性计入成本费用的固定资产扣除,可能会使企业的应纳税所得额出现亏损。根据现行企业所得税法的规定,企业纳税年度发生的亏损,只能用以后五年的所得进行税前弥补。如果五年所得不足以弥补亏损,则剩余的亏损只能由税后利润进行弥补。因此,企业在是否选择执行折旧新政策时,一定要对执行政策后的企业经营状况进行准确的测算,采取合理的折旧方案,从而实现企业税后生产经营成果的最大化。

主要参考文献

黄冬梅.企业所得税纳税调整研究[J].现代营销(学苑版),2014(1).

张素蓉.企业所得税会计的全面诠释[J].财会月刊,2013(8).

周庆海.固定资产折旧方法比较及应用思考[J].财会月刊,2014(23).

王海勇.企业所得税法实施的效果、问题与建议[J].税务研究,2009(2).

陈均平.关于企业所得税会计相关问题的探讨[J].税务研究,2008(3).